

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
UNIR – *CAMPUS* DE CACOAL
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ENGENHARIA DE
PESCA E AQUICULTURA**

CARLOS ALEXANDRE WEIZEMANN DE OLIVEIRA

**O CONTROLE INTERNO E O IMPACTO TECNOLÓGICO NA
IMPLANTAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA**

**Trabalho de Conclusão de Curso
Artigo**

**Cacoal, RO
2009**

CARLOS ALEXANDRE WEIZEMANN DE OLIVEIRA

**O CONTROLE INTERNO E O IMPACTO TECNOLÓGICO NA
IMPLANTAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA**

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, *Campus* de Cacoal, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Charles Carminati de Lima

Cacoal, RO

2009

O CONTROLE INTERNO E O IMPACTO TECNOLÓGICO NA IMPLANTAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA

Por

CARLOS ALEXANDRE WEIZEMANN DE OLIVEIRA

**Artigo apresentado à Fundação Universidade
Federal de Rondônia, Curso de Ciências Contábeis,
para obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis, mediante a Banca Examinadora, formada
por:**

Presidente

Profº. Esp. Charles Carminati de Lima – Orientador/UNIR

Membro

Profª. Ms. Estela Pitwak Rossoni – UNIR

Membro

Profº. Ms. Wellington Silva Porto – UNIR

**Cacoal, RO
2009**

O CONTROLE INTERNO E O IMPACTO TECNOLÓGICO NA IMPLANTAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA

Carlos Alexandre Weizemann de Oliveira¹

RESUMO: Este Artigo apresenta considerações da pesquisa de cunho teórico fundamentada numa análise histórico-descritiva, realizada sobre o impacto tecnológico do novo modelo de emissão de notas fiscais: a nota fiscal eletrônica – NF-e, como parte integrante do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, demonstrando o contexto histórico do SPED, desde o processo de desenvolvimento até a instituição formal do sistema que se deu por meio do Decreto nº. 6.022. Apontado os objetivos e os benefícios propostos pela nova sistemática fiscal aos seus usuários. Faz-se necessário observar que tal tecnologia não se dará com sucesso sem o instrumento de gestão empresarial denominado Controle Interno, sendo este de suma importância e aplicabilidade nas empresas, pois todos os dados e registros gerados pela contabilidade e demais controles gerenciais serão essenciais na adequação às novas e modernas obrigações de modo a usufruir dos benefícios gerados pelo SPED. Foi objetivo desta pesquisa, os impactos causados pela substituição da nota fiscal em papel pela nota fiscal eletrônica e as possibilidades de benefícios de caráter econômico, fiscal e sócio-ambiental proporcionadas aos usuários desta nova tecnologia.

Palavras Chave: Controle interno. Nota fiscal eletrônica. Tecnologia.

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo estudar o impacto tecnológico proporcionado aos usuários do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, englobando os benefícios econômicos, sócio-ambientais e fiscais proporcionados pela implantação do modelo de nota fiscal eletrônica, bem como ressaltar a importância do controle interno para as empresas à partir desta nova tecnologia.

A metodologia utilizada para a realização desta pesquisa de cunho teórico está fundamentada numa análise histórico-descritiva, por meio de pesquisa bibliográfica em livros, revistas, artigos e *sites* na *internet*.

De modo específico se buscará evidenciar a importância e a aplicabilidade do controle interno necessário para a implantação do novo modelo de Nota Fiscal Eletrônica, estudar a melhoria no processo de controle fiscal para o Fisco, identificando os benefícios propostos aos usuários da nota fiscal eletrônica com a implantação do novo sistema de

¹ Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia, Campus de Cacoal, sob a orientação do Professor Esp. Charles Carminati de Lima.

emissão de documentos fiscais, abrangendo os impactos ambientais e as novas oportunidades de negócios para os profissionais de contabilidade e empresas ligadas ao desenvolvimento de sistemas operacionais da nota fiscal eletrônica.

1 O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NAS ORGANIZAÇÕES

Toda empresa a partir da sua constituição tem como objetivo a obtenção de lucros e para alcançar os objetivos almejados uma boa administração empresarial deve estar amparada por métodos científicos de administração, métodos estes que ainda pouco utilizados nas empresas brasileiras que não atribuem à importância devida a essas medidas. O controle interno apresenta-se como uma ferramenta de grande utilidade administrativa, Attie (2007 p. 182) traz a definição do Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (ATTIE, 2007. p. 182)

A falta de conhecimento científico em administração e dos procedimentos de controle interno faz com que algumas empresas se embasem por crenças como a que apenas empregando pessoas de confiança estará protegida contra fraudes e desvios e capacitada a executar suas operações com o menor índice possível de erros e desperdícios, com certeza a confiança em seus colaboradores se faz necessária, mas uma administração coesa deve proporcionar mecanismos de controle tanto para salvaguardar seu patrimônio como para atingirem um patamar elevado de eficiência operacional. Outro fator que demonstra o desconhecimento dos métodos científicos de administração por boa parte do empresariado brasileiro, é associação do conceito de controle interno com o de auditoria interna, são procedimentos distintos que se diferem no sentido de que auditoria interna, segundo Oliveira (2008):

É o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e da eficiência das atividades operacionais. Enfoca a avaliação dos controles internos das atividades e processos administrativos e operacionais, analisando as deficiências e os riscos envolvidos, (Oliveira, 2008. p. 02)

Normalmente executado por um departamento específico ou em empresas que não possuem o departamento de auditoria interna por empresas especializadas na área e quase como via de regra realizam-se os procedimentos de auditoria interna com prazo determinado tanto pra execução dos trabalhos como sobre um período de tempo a ser auditado, tendo caráter corretivo e o controle interno assumiria um caráter mais preventivo diante dos fatos ocorridos na empresa, já o controle interno se apresenta em todos os setores da empresa com o objetivo de controlar e aperfeiçoar os procedimentos operacionais atuando permanentemente nos diversos setores da empresa.

Fazendo uma analogia de uma empresa com uma máquina os departamentos seriam as engrenagens e o controle interno seria o lubrificante dessas engrenagens a fim de atingir o melhor desempenho de todo o mecanismo, em alguns casos além de lubrificar a máquina e que também pode assumir o papel de combustível gerando um impulso na organização, pois controlando os gastos e desperdícios, diminuindo erros, e aprimorando a atuação da empresa pode representar uma vantagem competitiva no mercado. O controle interno assume sua importância e relevância quando as engrenagens da empresa estão perfeitamente encaixadas fazendo parte de um objetivo planejado sendo ele gerencial ou administrativo. Attie (2007) define que:

A implantação ou aprimoramento de um tipo de controle é tanto viável quanto positiva for a sua relação custo/benefício. O grau máximo de avaliação do benefício deve ser atribuído à importância e qualidade da informação a ser gerada. (ATTIE, 2007. p.185)

Ficam a crédito da administração da empresa adequar os meios de controle interno que da melhor maneira possível atenda suas expectativas, levando sempre em consideração a análise de custo/benefício.

1.1 O Controle Interno

Para que se encontre a conceituação de controle interno deve-se analisar profundamente o contexto no qual ele se insere na organização empresarial, sendo parte integrante de todo o sistema operacional da entidade, nos fatos ocorridos, nas ações praticadas pelos colaboradores que estejam direta ou indiretamente ligados a empresa, seus bens e todo o processo de funcionamento, Franco (2001) cita controle interno como:

Todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio. (FRANCO, 2001. p. 267)

O Conselho Federal de Contabilidade, CFC, conceitua na sua Resolução nº 820/97:

11.2.5.1 – O sistema contábil e de controle internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e da tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e sua eficácia operacional.

Em busca do entendimento sobre controle interno vários fatores que devem ser observados e analisados de forma clara e objetiva, dentre eles aponta-se o plano de organização da empresa que é a forma que se organiza um sistema de funcionamento, onde se define a estrutura organizacional delegando e segregando as funções e responsabilidades em todos os níveis da empresa.

Os métodos e medidas são os meios que a empresa utiliza para alcançar os seus objetivos, os procedimentos devem ser planejados e determinados preferencialmente em manuais para que se possa exercer um controle sobre as atividades de modo a evitar erros e desperdícios no processo operacional; a proteção do patrimônio os meios que a empresa defende seus bens contra possíveis perdas, riscos e fraudes; a exatidão e fidedignidade dos registros contábeis para que a informação contábil gerada para os gestores demonstre a real situação da empresa servindo de suporte para as decisões; a eficiência operacional se valendo dos meios que promovem a eficiência dentro de cada setor da empresa, se estabelecendo parâmetros que possibilitem a medição e quantificação das atividades e uma política administrativa que coloque em prática através de suas políticas estratégicas e operacionais direcionando as decisões em busca do objetivo almejado.

A interdependência de todos esses fatores demonstra que a deficiência em um deles compromete o sistema de funcionamento como um todo. Outro fator que tem relevância no processo operacional da entidade é o quadro de funcionários, pois são as pessoas que executam na prática as políticas estabelecidas pela administração da empresa, planos e procedimentos que compõe o sistema da organização, a empresa necessita de uma equipe de colaboradores altamente capacitada, motivada e em constante atualização para que garanta o funcionamento de todos os departamentos da entidade os resultados esperados possam ser atingidos.

1.2 A Contabilidade e o Controle Interno

A Contabilidade é a ciência que tem como objeto de estudo o Patrimônio das entidades; seus fenômenos, variações, tanto no aspecto quantitativo quanto qualitativo, realiza os registros dos fatos e atos de natureza econômico-financeira, quem afetam este mesmo patrimônio. Tem por ação controlar as transações que geram receita e despesa dentro da atividade operacional, e se utiliza destes dados para criar relatórios que demonstram toda a transação decorrente da geração de resultados.

A contabilidade em conjunto com o controle interno atuam como ferramenta de gerenciamento, e no decorrer do processo operacional da empresa se completam e estabelecem uma relação de interdependência dentro da organização, estudando essa ligação encontra-se um dos objetivos do controle interno relativo à contabilidade, como define Attie (2007):

O objetivo de controle interno relativo à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa. (ATTIE, 2007. p.191)

Com tudo a produção de informação contábil sem a confiabilidade necessária e que não expressem fielmente os fatos contábeis da empresa, não servem de base para tomada de decisões, pois podem levar os gestores a tirarem conclusões equivocadas e prejudiciais ao patrimônio e os interesses da empresa.

Já no âmbito do controle interno a contabilidade se apresenta como o principal meio de controle, Franco (2001) cita como:

O principal meio de controle que dispõe uma administração é a Contabilidade. Esta, entretanto, através da escrituração, registra os fatos após sua ocorrência (controle conseqüente), enquanto os outros meios de controle são utilizados para constatar a ocorrência no momento em que ela se verifica (controle concomitante), existindo ainda aqueles que prevêm a ocorrência do fato por antecipação (controle antecedente). (FRANCO, 2001. p. 267)

A contabilidade, executada sob a observância fiel das normas e princípios que regem a atividade e não apenas pra atender as obrigações legais exigidas pelo Fisco, dessa forma ela se apresenta como o principal meio de controle interno, fornecendo informações de controle

conseqüente, estabelecido através dos registros dos fatos contábeis; de controle concomitante que possibilita a verificação no momento da ocorrência dos fatos e de controle antecedente que prevê a ocorrência dos fatos. Ao registrar os fatos da empresa de maneira a atender os preceitos contábeis são geradas informações que são de grande valia e utilidade para seus usuários, sendo eles executivos da empresa, investidores externos e o Fisco.

Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios.
(Oliveira, 2008. p.134)

Para que a empresa tenha um controle contábil confiável ela necessita de um sistema de controle interno confiável e o principal mecanismo de controle interno que ela dispõe é a contabilidade, então esses mecanismos de controle se encaixam são completamente interdependentes no processo operacional da entidade.

1.3 Objetivos Práticos do Controle Interno nas Empresas

Basicamente o controle interno possui quatro objetivos: a salvaguarda dos interesses; a precisão e a confiabilidade das informações contábeis, financeiras e operacionais; o estímulo a eficiência operacional e a aderências às políticas existentes. Para que os mecanismos de controle produzam os resultados esperados, os objetivos do controle devem atuar em todos os ciclos operacionais da empresa. Os ciclos operacionais consistem nas operações ocorridas na empresa e se repetem constantemente e o que garantem o funcionamento da empresa, se algum dos ciclos não se completar todo o processo operacional poderá ser comprometido, por isso os ciclos devem ser bem divididos e delimitados para que facilite o seu controle, do mesmo modo dentro de cada ciclo operacional as funções e responsabilidades devem ser segregadas e delegadas de maneira que apenas um funcionário não detenha a responsabilidade por um ciclo completo.

Tomando como exemplo o ciclo operacional de vendas, que se inicia na venda da mercadoria e se completa no recebimento da fatura, mas envolve a emissão da nota fiscal, os registros contábeis, a apuração de impostos, a baixa de estoque e etc. Percebe-se que o fato de efetuar uma venda desencadeia uma série de operações que precisam estar sempre interligadas e controladas, concluindo o exemplo do ciclo de vendas podemos citar alguns procedimentos

de controle interno como: verificação dos dados cadastrais, conferência de quantidade e valor do pedido com a nota fiscal na saída do produto, estabelecimento de políticas e sistemas de cobrança, verificação do lançamento de baixa do estoque e da contabilização da venda, pela emissão da nota fiscal, dentre outros. Desse modo conclui-se que os mecanismos de controle interno devem atuar em todos os ciclos operacionais da entidade a fim de reduzir os erros e fraudes, garantindo assim o eficaz funcionamento de cada setor e da empresa como um todo.

1.3.1 Salvaguarda dos interesses

O controle interno tem como objetivo em relação à salvaguarda dos interesses nada mais é que o poder de proteção da empresa sobre seu patrimônio tangível ou intangível, para salvaguardar seus interesses a empresa o controle interno disponibiliza alguns meios que proporcionam à administração uma minimização dos riscos contra perdas oriundas de erros ou fraudes, destes meios destacam-se: a segregação e a determinação de funções de todos os cargos na empresa, os colaboradores não devem possuir o poder de execução de um ciclo operacional completo e da mesma forma devem ter ciência exata de suas responsabilidades no cumprimento de cada função; Sistemas de autorizações e aprovações, rotatividade de funcionários, seguros, contagens físicas independentes são alguns dos principais meios que a entidade pode lançar mão para preservar seus interesses.

1.3.2 Precisão e confiabilidade das informações contábeis, financeiras e operacionais.

O objetivo do controle interno em relação à precisão das informações contábeis, financeiras e operacionais consiste na produção de informações necessárias para o funcionamento da empresa como um todo, um meio de controle sobre as informações da empresa pode ser alcançado pela utilização de sistemas informatizados que interliguem e recebam dados sobre os fatos ocorridos em todos os setores, esses sistemas são capazes de produzir informações gerenciais para a tomada de decisões pela administração bem como atender a legislação vigente. É comum no Brasil os registros contábeis maquiados apenas para atender a burocracia fiscal, dessa maneira a informação produzida a partir desses registros não tem valor para a tomada de decisões gerenciais, pois não é exata e não retrata a real situação contábil da entidade.

1.3.3 Estímulo à eficiência operacional

No que se refere ao estímulo à eficiência operacional o controle interno objetiva o fornecimento dos meios necessários para a execução das tarefas de maneira eficiente, sempre levando em conta as particularidades de cada setor, para o aumento da eficiência operacional a empresa deve atender as necessidades físicas, humanas e operacionais, como meios de controle cita-se: a elaboração de manuais internos que definam os procedimentos de cada função com o intuito de reduzir a margem de erros e desperdícios, um processo de seleção e treinamento bem elaborado também compõe a gama de meios de controle que estimulam a eficiência operacional.

1.3.4 Aderência às políticas existentes

Como objetivo do controle interno em relação à aderência das políticas existentes consiste em assegurar que as políticas, crenças e desejos da administração sejam observados pelos funcionários, controles devem viabilizar o harmônico funcionamento entre os setores e as pessoas de modo que se crie um desejo comum entre todos, uma verdadeira equipe. Como meio de estabelecer esses controles sobre as políticas adotadas cita-se a supervisão permanente corrigindo possíveis erros e dúvidas na execução das tarefas e também auditorias internas para verificar se os atos ocorridos estão atendendo as expectativas e as determinações da administração

2 O SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

O Sistema Público de Escrituração Digital – SPED firma a integração das administrações tributárias das três esferas governamentais: federal, estadual e municipal, desenvolvido em parceria com órgãos públicos, conselhos de classe, associações e entidades civis, esse projeto apresenta uma característica marcante até então inédita em nosso país, onde o setor público e o setor privado, representado por 27 empresas privadas participantes do projeto-piloto, trabalham em cooperação para o desenvolvimento do novo sistema.

O texto constitucional instituiu o SPED por meio do Decreto 6.022, de 22 de janeiro de 2007, onde no seu artigo 2º define:

Art. 2º O Sped é o instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escritura comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresariais, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

De modo geral a Receita Federal do Brasil, 2007 define que o Sistema Público de Escrituração Digital:

Consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

Na prática o cumprimento das obrigações acessórias de responsabilidade dos contribuintes para com o Fisco, que até então eram feitas pelo modelo tradicional através de livros em papéis obrigatórios serão substituídos por arquivos eletrônicos que serão enviados e assinados por meio eletrônico. Para a validação jurídica dos documentos digitais os mesmos devem ser assinados por meio de certificação digital, que é a tecnologia que assegura a autenticidade, confiabilidade e integridade aos documentos eletrônicos e devem obedecer ao padrão estabelecido de Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileiras – ICP – Brasil como define a medida Provisória 2.200-2, de 17/08/2001:

Com a instituição do ICP Brasil, que define um conjunto de técnicas, praticas e procedimentos, a ser implantado pelas organizações governamentais e privadas com objetivo de estabelecer fundamentos técnicos e de métodos de certificação digital.

Essa nova sistemática está embasada por um tripé de grandes subprojetos: o primeiro pilar é o da Nota Fiscal Eletrônica - NFE que determina a substituição das notas fiscais mercantis de Modelo 1 e 1A por notas fiscais eletrônicas, o segundo pilar o da Escrituração Contábil Digital – ECD que representa a escrituração fiscal da empresa por meio de arquivo único e eletrônico que após receber a certificação digital do contabilista responsável e do representante legal da empresa é submetido ao Programa Validador e Assinador – PVA da Receita Federal do Brasil e em seguida enviado ao sistema do SPED e para a Junta Comercial, o terceiro dos pilares do SPED é o da Escrituração Fiscal Digital – EFD que como os outros pilares consiste na substituição do modelo tradicional da documentação fiscal em papel por documentos fiscais eletrônicos, outros subprojetos como a da Nota Fiscal de Serviços

Eletrônica – NFSe, de Conhecimento de Transporte Eletrônico – CTe e o da Central de Balanços também estão inseridos no Sistema.

2.1 A instituição do SPED no Brasil

Acompanhando os crescentes desenvolvimentos tecnológicos o Brasil após experiências tecnológicas implantadas com muito sucesso e que serviram até e modelo para outros países como a informatização do processo eleitoral e de recebimento das declarações de Imposto de Renda via internet, deu mais um passo rumo ao avanço tecnológico das administrações tributárias quando Governo Federal através de Emenda Constitucional Nº. 42, que ficou conhecida como Emenda da Reforma Tributária, de 19 de dezembro de 2003, introduzindo ao art. 37 da CF/88 conforme o inciso XXII:

As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Na busca desta evolução realizou-se o ENAT – Encontro Nacional de Administradores Tributários, oportunidade em que reuniram-se em Salvador-BA, em julho de 2004, os representantes da Secretaria de Receita Federal, Secretarias de Fazenda Estadual e do Distrito Federal e das Secretarias de finanças dos municípios das Capitais, esse encontro objetivou a busca de soluções conjuntas nas três esferas governamentais para o maior intercambio e padronizações de informações administrativas, no encontro foram aprovados dois Protocolos de Cooperação Técnica, um sendo a criação de um cadastro sincronizado e o outro de desenvolvimento de instrumentos e métodos para atender os interesses das Administrações Tributárias. Já em 2005 no II ENAT realizado em São Paulo colocando em prática os trabalhos de integração, assinaram os Protocolos de Cooperação Nº 02 e 03, que objetivam desenvolver o Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica. Protocolo de Cooperação ENAT Nº 02/ 2005 - II ENAT:

Protocolo de Cooperação que entre si celebram a União, por intermédio da Receita Federal do Brasil, os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, e os Municípios, objetivando o

desenvolvimento do Sistema Público de Escrituração Digital que atenda aos interesses das Administrações Tributárias.

Protocolo de Cooperação Nº 03 / 2005 – II ENAT

Protocolo de Cooperação Nº 03 / 2005 – II ENAT

Protocolo de Cooperação que entre si celebram a União, por intermédio da Receita Federal do Brasil, os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretárias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, e os Municípios, objetivando a implantação da Nota Fiscal Eletrônica, integrante do Sistema Público de Escrituração Digital.

O SPED já estava inserido no Projeto de Modernização Tributária e Aduaneira – PMATA, da Receita Federal, mas formalmente o Sistema Público de Escrituração Digital, foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, como parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e formaliza mais um passo em direção da informatização das relações entre o fisco e os contribuintes, modernizando o sistema de cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores.

2.2 Objetivos Propostos Pelo SPED

O Sistema Público de Escrituração Digital – SPED foi criado segundo Receita Federal do Brasil com os objetivos principais de:

Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores; Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Dentre outros o projeto objetiva estabelecer entre os órgãos responsáveis pela fiscalização tributária da União, Estados, Distrito Federal e os Municípios o intercâmbio e o cruzamento de informações contábeis e fiscais das empresas, modernizando os métodos de fiscalização onde serão inseridos novos processos padronizados e amparados por sistemas de

informações interligados. Essas informações em posse das administrações tributárias competentes celebrarão um grande avanço tecnológico proporcionado melhoria, agilidade e efetividade no processo de fiscalização e auditoria fiscal das empresas que poderá ser feito por via eletrônica e possibilitando até a autuação imediata de praticas de sonegação fiscal e assim reduzindo a distancia para com as organizações empresarias e operando de forma fiscal mais presente diante das mais de cinco milhões de empresas formais e de dez milhões que atuam na informalidade no país.

Outro objetivo que o SPED busca atender é o da racionalidade e da uniformidade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, hoje a legislação fiscal brasileira estabelece aos variados ramos de atividade empresarial um numero que ultrapassa o patamar de 170 obrigações acessórias, com o novo sistema serão transmitidas de forma simplificada e eletrônica para uma base de dados atendendo diversas obrigações acessórias de diferentes órgãos tributários.

2.2.1 A Função do Fisco

O Fisco como sujeito ativo da obrigação tributaria é o agente jurídico público que tem o direito de ordenar a obrigação tributária estabelecida ao sujeito passivo, ou seja, aquele que tem capacidade tributária ativa. A capacidade tributária ativa é a propensão para ser titular do pólo ativo da obrigação de atuar como credor na Relação Jurídica Tributária conforme estabelecido no art. 119 do CTN: "Artigo 119 - Sujeito ativo da obrigação a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento".

A lei elaborada por quem contém a capacidade tributária, pode conceder a uma outra pessoa jurídica de direito público ou privado a titularidade para a cobrança e fiscalização de um tributo, visto no art. 7º:

Art.7º - A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra nos termos do § 3 do artigo 18 da Constituição.

O sujeito ativo é da obrigação tributária, identificado no liame jurídico onde a obrigação se traduz. Porém sua figura nem sempre equivale ao credor da obrigação. Vendo pela idéia de que o tributo somente é criado pelo Estado, entende-se que o sujeito ativo

deveria sempre ser o Estado. Mesmo estando em regra, há várias exceções, necessariamente no campo da fiscalidade onde há entidades que não são necessariamente públicas no pólo ativo da obrigação tributária.

2.2.2 O Papel das entidades emissoras da Nota Fiscal Eletrônica

No projeto que ficou marcado pela pioneira integração das administrações tributárias com o setor privado, as entidades emissoras da nota fiscal eletrônica tiveram papel fundamental na elaboração sistemática do processo, participando voluntariamente do desenvolvimento do projeto piloto 19 grandes empresas do Brasil. Dessa maneira as empresas se adaptaram gradativamente ao sistema na fase pré-operacional até a fase da obrigatoriedade.

Em observância a legislação que regulamenta a obrigatoriedade na emissão das notas fiscais eletrônicas as entidades obrigadas a emitir os novos modelos de documento fiscal deve-se atender os procedimentos mínimos para emissão da nota fiscal eletrônica definidos pelo Manual de Credenciamento como Emissor de Nota Fiscal Eletrônica (2009, p.3)

- Para tornar-se um emissor de NF-e, a empresa necessitará, ao menos:
- a. Credenciar-se como emissora de NF-e no Estado onde esteja estabelecida;
 - b. Adquirir um certificado digital nos padrões da NF-e;
 - c. Adaptar o seu sistema de faturamento para emitir NF-e.

A empresa não se exime da obrigação de guarda dos documentos fiscais pelo prazo decadencial que é de cinco anos conforme determinado pela legislação vigente, o que muda nessa situação é a obrigatoriedade de armazenamento apenas do arquivo eletrônico que contém as informações da nota fiscal eletrônica dispensando as notas fiscais em papel.

3 NOTA FISCAL ELETRÔNICA COMO FERRAMENTA TECNOLÓGICA

Com a inserção de novas tecnologias da informação em modelos tradicionais de fiscalização, o resultado do trabalho conjunto de vários setores da sociedade pública e privada, o SPED, a Nota Fiscal Eletrônica – NFE um dos pilares do Sistema, primeiramente desenvolveu-se um Projeto Piloto por meio de uma parceria pioneira firmada pelas administrações tributárias e 19 empresas voluntárias, sendo elas: BR Distribuidora de

Petróleo, Cervejarias Kaiser, Companhia Ultragaz, Eletropaulo, Eurofarma, Ford Motor Company Brasil, General Motors do Brasil, Gerdau Aços Longos, Office Net do Brasil, Petrobras, Robert Bosch, Sadia, Siemens VDO, Souza Cruz, Telefônica, Toyota do Brasil, Dimed – Distribuidora de Medicamentos, Volkswagen do Brasil, Wickbold & Nosso Pão Indústrias Alimentícias visando o melhor desenvolvimento do sistema de emissão de notas fiscais eletrônicas e adaptação gradativa ao novo projeto. O advento desta nova tecnologia não se resume apenas na substituição das notas fiscais de papel por as de modelo eletrônico, mas também representa um grande avanço tecnológico para seus usuários: os contribuintes, as administrações tributárias e a sociedade em geral, de maneira que causará impactos em vários setores .

Para as organizações empresariais dar esse passo rumo à modernidade não está na simples troca de papel por um arquivo eletrônico, todo o processo operacional e administrativo deverá ser reavaliado, antigas crenças utilizadas pelos gestores deverão ser repensadas pois a emissão da nota fiscal representa um dos últimos procedimentos executados para o fechamento de uma venda, cada vez mais se farão necessários à inclusão de métodos científicos de administração e gerenciamento da entidade assim investimentos em tecnologia e em capacitação pessoal para que a empresa possa competir no mercado com perspectivas de sucesso, e agora com a implantação do novo sistema de fiscalização que acompanha as atividades de forma mais presente o cotidiano da empresa em busca de ilícitos fiscais as penalidades para essas ingerências empresarias se aplicam quase que instantaneamente .

Assim o Erário Público terá a sua disposição uma nova e eficiente ferramenta de fiscalização sobre as operações tributadas pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e pelo Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e proporcionará agilidade em seus processos e integração e compartilhamento de dados entre os entes fiscalizadores das esferas governamentais da União, Estados e Municípios resultará também no aumento da presença fiscalizadora nas operações da empresa por parte da Administração Tributária que por consequência trará como retorno para o Governo o aumento da arrecadação de tributos e o combate mais efetivo das praticas de sonegação fiscal utilizadas por algumas empresas.

Toda essa nova sistemática de relacionamento entre Fisco x Contribuintes propiciará uma maior transparência ao processo fiscal de arrecadação de tributos, ficando a cargo da sociedade como um todo a auditoria desses recursos para que esses avanços

tecnológicos não sejam restritamente digitais, mas também auxiliem a resolver problemas de necessidades básicas que tanto assolam o País.

3.1 Definição e Objetivos Propostos da Implantação da Nota Fiscal Eletrônica

O projeto brasileiro da nota fiscal eletrônica teve como referencia a experiência chilena. O Chile utiliza a tecnologia semelhante desde 2003, tem como objetivos: implantação de um sistema eletrônico para substituir o modelo nacional de emissão de documentos fiscais em papel por um modelo eletrônico com o intuito de simplificar as obrigações acessórias dos contribuintes emissores e proporcionar ao Fisco o acompanhamento eletrônico em tempo real das operações comerciais da empresa, no Brasil a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE foram instituídos nacionalmente por meio do Ajuste SINIEF 07/2005.

Clausula Primeira. Fica instituída a NF-e que poderá ser usada em substituição a Nota Fiscal modelo 1 ou 1A, pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

O mesmo ajuste define:

Parágrafo único. Considera-se Nota Fiscal Eletrônica – NF-e - o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar as operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.

Em termos operacionais o sistema da NFE consiste no credenciamento da empresa emissora junto a Secretaria de Fazenda do Estado em que estiver localizada, a SEFAZ por sua vez disponibiliza a autorização para emissão e o programa emissor, a utilização do software concedido pela SEFAZ não tem caráter obrigatório pois o mesmo pode ser substituído por um software que melhor atenda as necessidades do contribuinte remetente desde que se enquadre nos padrões estabelecidos pelo Fisco.

O processo propriamente dito se dá quando a empresa efetua uma venda e para emissão do documento fiscal ela gera e assina digitalmente o arquivo no formato padrão da

NF-e e o envia via *internet* para a Secretaria de Fazenda onde o arquivo receberá uma pré-validação e será devolvido para a empresa com a Autorização de Uso obrigatória para o transito da mercadoria, o tempo médio de duração desse processo de pré-validação e Autorização de Uso da Nota Fiscal Eletrônica se mantém na casa de 1 (um) segundo, dando continuidade aos procedimentos a empresa imprime um espelho da NF-e em papel A4, o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE que acompanhará o transito mercadoria até seu destino , este documento não tem validade fiscal num primeiro momento servirá para escrituração nos casos de operações que o destinatário não for emissor de NF-e ficando vinculada a sua validade fiscal a existência dos arquivos das administrações tributárias envolvidas no processo, no documento auxiliar conterà a chave de acesso para consulta do documento na internet e um código de barras unidimensional para facilitar a captura e confirmação das informações contidas na Nota Fiscal Eletrônica pelos Posto Fiscais de Fronteiras por onde a mercadoria transitar até ser entregue ao seu destinatário final.

A SEFAZ do Estado emitente logo após conceder a pré-validação e Autorização de Uso estará liberando a consulta pela internet para a verificação da existência da NF-e pelo contribuinte destinatário e pelos interessados legítimos que possuam chave de acesso do documento eletrônico, fica a cargo da SEFAZ o envio do arquivo eletrônico para Receita Federal do Brasil, onde ficarão armazenadas todas as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas no país, em caso de operação interestadual e de exportação o arquivo também será remetido respectivamente a SEFAZ de destino e as autoridades aduaneiras ou ainda para Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA no caso do destinatário estar localizado em regiões contempladas pelo incentivo.

3.2 A Obrigatoriedade da Emissão da Nota Fiscal Eletrônica

Suplantadas as fases de desenvolvimento e pré-operacional do novo sistema foram determinados os ramos de atividades obrigados a emitir a Nota Fiscal Eletrônica, a obrigatoriedade foi definida em função do ramo de atividade econômica da empresa, não considerando o porte econômico ou a forma de apuração do imposto.

O Protocolo ICMS 10/07 estabeleceu a obrigatoriedade de utilização da Nota Fiscal Eletrônica, modelo 55, em substituição as notas fiscais modelo 1 e 1A desse modo o protocolo expressou a vedação das notas substituídas obrigou o uso da NF-e para todas as operações em todos os estabelecimentos dos contribuintes referenciados em sua cláusula primeira, a referida

cláusula determinou uso obrigatório para os seguintes setores de atividade a partir de 1º de abril de 2008:

- I - fabricantes de cigarros;
- II - distribuidores de cigarros;
- III - produtores, formuladores e importadores de combustíveis líquidos, assim definidos e autorizados por órgão federal competente;
- IV - distribuidores de combustíveis líquidos, assim definidos e autorizados por órgão federal competente;
- V - transportadores e revendedores retalhistas – TRR, assim definidos e autorizados por órgão federal competente.

O protocolo sofreu alterações que dispõe sobre a adesão de novos estados e a inclusão gradativa de setores obrigados a emitir a nota fiscal eletrônica conforme determinam os seguintes protocolos, o Protocolo de ICMS 30/07, Protocolo de ICMS 88/07, Protocolo de ICMS 68/08, Protocolo de ICMS 87/08 e Protocolo de ICMS 04/09. O Protocolo ICMS 10/07 ainda prevê alguns casos que excepcionalmente ficam permitidas a emissão da nota fiscal convencional.

Cláusula segunda do Protocolo ICMS 10/2007, estabelece os casos especiais onde são permitas a emissão de notas fiscais modelos 1 e 1A, conforme apresentado abaixo:

A obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55, em substituição a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, não se aplica:

- ao estabelecimento do contribuinte onde não se pratique e nem se tenha praticado as atividades listadas acima há pelo menos 12 (doze) meses, ainda que a atividade seja realizada em outros estabelecimentos do mesmo titular;
- na hipótese das operações realizadas fora do estabelecimento, relativas às saídas de mercadorias remetidas sem destinatário certo, desde que os documentos fiscais relativos à remessa e ao retorno sejam NF-e.
- nas hipóteses dos contribuintes citados nos itens II, XXXI d XXXII, às operações praticadas por estabelecimento que tenha como atividade preponderante o comércio atacadista, desde que o valor das operações com cigarros ou bebidas não ultrapasse 5% (cinco por cento) do valor total das saídas do exercício anterior;
- na hipótese dos fabricantes de bebidas alcoólicas inclusive cervejas e chopes, ao fabricante de aguardente (cachaça) e vinho que aufera receita bruta anual inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil) reais.

Fica facultado para os contribuintes cujo ramo de atividade que não estiver enquadrado nos setores obrigados por lei a utilizar o sistema de emissão da nota fiscal eletrônica o ingresso voluntário e gradativo ao novo sistema de emissão de documentos fiscais para quem os mesmos possam usufruir dos benefícios proporcionados pela nova sistemática, a utilização voluntária para emissão da nota fiscal eletrônica independe do porte e do ramo de

atividade da empresa para a participação no projeto, como prevê a estratégia de implantação nacional do projeto.

3.3 O Impacto Tecnológico da Emissão da Nota Fiscal Eletrônica

No cotidiano do mundo moderno discute-se muito sobre efeito estufa aquecimento global e diversos fenômenos climáticos que causam destruição sem precedentes, esta destruição não se restringe apenas aos bens físicos e humanos da sociedade estende-se igualmente aos costumes, o dia-a-dia é marcado por terremotos de novas tecnologias que abalam os pilares da sociedade impondo cada vez mais agilidade e velocidade aos métodos antigos, no âmbito empresarial não foi diferente, o abalo da vez tem nome: Nota Fiscal Eletrônica que além de estremecer os pilares conceituais das organizações empresariais representa um dos pilares novo modelo fiscalização e de emissão de documentos fiscais, o SPED, instituído pelo governo brasileiro.

O maior interesse aos olhos dos contribuintes obrigados a emitir as notas fiscais eletrônicas é a redução com emissão e armazenamento das notas fiscais que se perpetuará pela substituição das notas em papel por notas fiscais eletrônicas, já para o governo o maior interesse é o do aumento significativo na eficiência e modernização dos métodos de fiscalização de modo a apurar quase que em tempo real os impostos devidos e ilícitos tributários e por conseguinte o aumento da arrecadação. O impacto causado no meio empresarial vai muito além da substituição de papel e obrigações fiscais por arquivos eletrônicos, para os críticos e pessimistas pode ser visto com mais uma medida com o único propósito de aumento do recolhimento de impostos de um país que já possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, o que não deixa de ser verdade.

A Era da Digital, Era do Conhecimento ou Era da Informação independente da nomenclatura o que surge aos empresários brasileiros além da necessidade de atender a nova legislação é a grande oportunidade de transformar suas organizações inserindo em sua rotina de funcionamento métodos científicos de administração e gerenciamento que aliados com sistemas de informação que são capazes de produzir informações de alta qualidade necessárias para o embasamento nas tomadas decisões, sem adoção dessas tecnologias as empresa terão muitas dificuldades de alcançar a longevidade e a prosperidade, essas oportunidades atingem diretamente o setor contábil que terá um papel de grande relevância diante das novas tecnologias.

Os impactos oriundos da nota fiscal eletrônica são tão profundos que chegam a apresentar impactos positivos até de caráter ambiental, pois a partir da substituição das notas fiscais em papel pelas notas fiscais eletrônicas proporcionando assim uma redução do consumo de papel milhares de árvores serão preservadas, essa modernização do sistema formaliza um passo da sociedade a fim de amenizar as discussões ambientais que tanto afligem o mundo moderno.

3.4 Benefícios propostos pela implantação da Nota Fiscal Eletrônica

O projeto conceitual da nota fiscal eletrônica prevê um leque de considerável de benefícios a serem proporcionados a partir da sua implantação para os contribuintes, sendo eles emissores e destinatários, ao Fisco e a sociedade como um todo. Dentre esses benefícios os de ordem financeira e funcional que contemplam os usuários de maneira mais direta são os mais atrativos num primeiro momento, porém os outros benefícios propiciados pelo sistema não deixam de assumir caráter de relevância.

3.4.1 Benefícios para os contribuintes na redução de custos

Para fazer usufruto da tecnologia e de seus benefícios, são necessários investimentos por parte das empresas em tecnologia da informação no processo de implantação dos sistemas que permitem a emissão de notas fiscais eletrônicas. Com o novo sistema em funcionamento a empresa será beneficiada com uma significativa redução nos custos de emissão, pois o DANFE é a única via impressa em papel em todo o processo diferente do modelo anterior que se utilizava de até 7 vias de papel por nota fiscal e não possui obrigatoriedade em sua guarda, e no armazenamento das notas que será feito totalmente por meio eletrônico perpetuando uma minimização nos gastos com pessoal e de espaço físico que eram outrora necessários.

No Grupo Gerdau segundo seu diretor contábil, Geraldo Toffanello, foram investidos U\$ 960 mil dólares para a implantação do projeto em todo o Grupo Gerdau no Brasil, investimentos estes que serão recuperados num curto espaço de tempo, o diretor ainda salientou projeções sobre a redução de custos dentro das organizações, que de acordo com o porte da empresa podem atingir de 3 a 5% do faturamento.

Os benefícios ainda se estendem a simplificação do cumprimento das obrigações acessórias para com os órgãos fiscalizadores, como da Autorização para Impressão de

Documentos Fiscais – AIDF, do mesmo modo os emissores e destinatários da nota fiscal eletrônica obtém vantagens logísticas devido a maior agilidade na fiscalização nos postos fiscais, os destinatários ainda são contemplados com a redução de tempo e de possíveis erros nos lançamentos das notas fiscais. O projeto também prevê um aquecimento e maior confiabilidade nas relações comerciais eletrônicas entre empresas, também chamado de B2B (*Bussines-to-Bussines*).

3.4.2 Benefícios para o Fisco na melhoria do processo de fiscalização

A modernização na sistemática de emissão de notas fiscais possibilitara às administrações tributárias uma expressiva melhora e agilidade nos processos de controle fiscal sobre as empresas, possibilitando um acompanhamento em tempo real das atividades comerciais das mesmas, proporcionando aos órgãos fiscalizadores um maior intercambio e cruzamento de informações a fim de detectar irregularidades fiscais e aumentar a arrecadação, bem como a redução dos custos e de tempo do processo de controle nos postos fiscais. Outro benefício para a fiscalização é o do aumento da confiabilidade do documento fiscal, no modelo antigo a confecção dos talonários e formulários contínuos das notas fiscais era controlada apenas pela AIDF e eram comuns práticas de falsificação, agora o acompanhamento e autorização serão feito nota a nota com uma profunda análise de todas as informações contidas no documento.

E os resultados já começam a aparecer na Bahia onde foi lavrado o primeiro auto de infração sobre contribuinte emissor de nota fiscal eletrônica, a autuação foi sobre uma distribuidora de combustíveis, no valor de R\$ 11,7 milhões, incluindo valor principal, multa e acréscimo. De acordo com o gerente de fiscalização da Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis – COPEC da Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, Olavo Oliva, a auditoria abrangeu o período de abril a agosto de 2008, com a utilização sistemas informatizados desenvolvidos pela própria SEFAZ, como o extrator da nota fiscal eletrônica.

3.4.3 Benefícios para a sociedade e as empresas de tecnologia

A sociedade também será agraciada com os benefícios provenientes da nota fiscal eletrônica, algumas iniciativas pioneiras como de municípios como o de São Paulo de maneira que a cada transação envolvendo a nota fiscal de serviços eletrônica os contribuintes do

Imposto Sobre Serviços - ISS, sendo ele pessoa física ou jurídica acumulará créditos de ISS que poderão ser utilizados no abatimento de até 50% do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbano – IPTU.

Os benefícios de caráter ecológico também acenam para a sociedade com a redução do consumo de papel pelas empresas, parte desse impacto já foi calculado segundo Antonio Carlos Godoi coordenador do Documentário Fiscal da Gerência de Informações Econômico-Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, que em uma media anual projetada multiplicou a gramatura (peso do papel por metro quadrado) de cada uma das 5 vias da nota fiscal convencional economizadas pelo novo modelo, algo em torno de 56 g/m², pela quantidade de notas fiscais emitidas até a data do cálculo, que eram aproximadamente 250 milhões, obteve-se o resultado de cerca de 1,25 bilhão de formulários, algo em torno de 4,2 mil toneladas de papel. Levando-se em consideração os dados da ONG Andima, que diz que são produzidos 50 quilos de papel a partir de sua matéria prima, uma árvore, o coordenador conclui que por ano, são 84.388 árvores que deixam de ser cortadas. Com a massificação da NF-e esses números tendem a aumentar de modo que novos setores estarão obrigados a integrar o projeto de emissão eletrônica de documentos fiscais.

Os benefícios ainda prometem movimentar um mercado de números estimados até 2008 da ordem de R\$ 1,4 bilhão segundo matéria publica na pagina de internet do Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais, metade desse montante seria movimentada pelo setor de desenvolvimento de programas necessários para a emissão de documentos fiscais. Para alguns otimistas o aumento na eficiência fiscal e o aumento da arrecadação sem o aumento dos tributos vislumbram a possibilidade remota num futuro muito longínquo da redução da carga tributária.

4. O CONTROLE INTERNO E A TECNOLOGIA DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA

Com a instituição desta nova sistematização de emissão de documentos fiscais as empresas brasileiras estarão obrigadas a rever todos os seus processos operacionais internos a fim de se adaptarem as novas exigências impostas pelas administrações tributárias nacionais, diante dessas profundas mudanças na sistemática fiscal, com a reavaliação dos processos internos será impossível conceber uma empresa apta a emitir notas fiscais eletrônica sem mecanismos de controle internos eficientes, para isso se farão necessários investimentos em tecnologia física e da informação e em capacitação profissional.

Segundo estudo realizado pela Associação Brasileira de E-Business, Panorama do cenário de aplicação da Nota Fiscal Eletrônica no Brasil – Visão Empresarial, que contou com a participação de 224 empresas de diversos ramos de atividade com faturamento entre 20 e 600 milhões de reais, o estudo conclui que embora a utilização da nota fiscal eletrônica basicamente na apresente grandes dificuldades, segundo as empresas existem diversos entraves a serem enfrentados para a implantação efetiva do projeto de emissão das notas fiscais eletrônicas, dentre estas barreiras mencionadas pelas empresas entrevistadas, a figura abaixo aponta como a principal barreira é a integração e mudança dos processos operacionais internos das empresas, concluindo desta forma que o processo de controle interno é um instrumento de grande relevância no novo modelo de emissão de nota fiscal ou a falta da utilização de efetivos mecanismos de controle interno poderão representar um grande entrave no processo de implantação desta nova tecnologia:

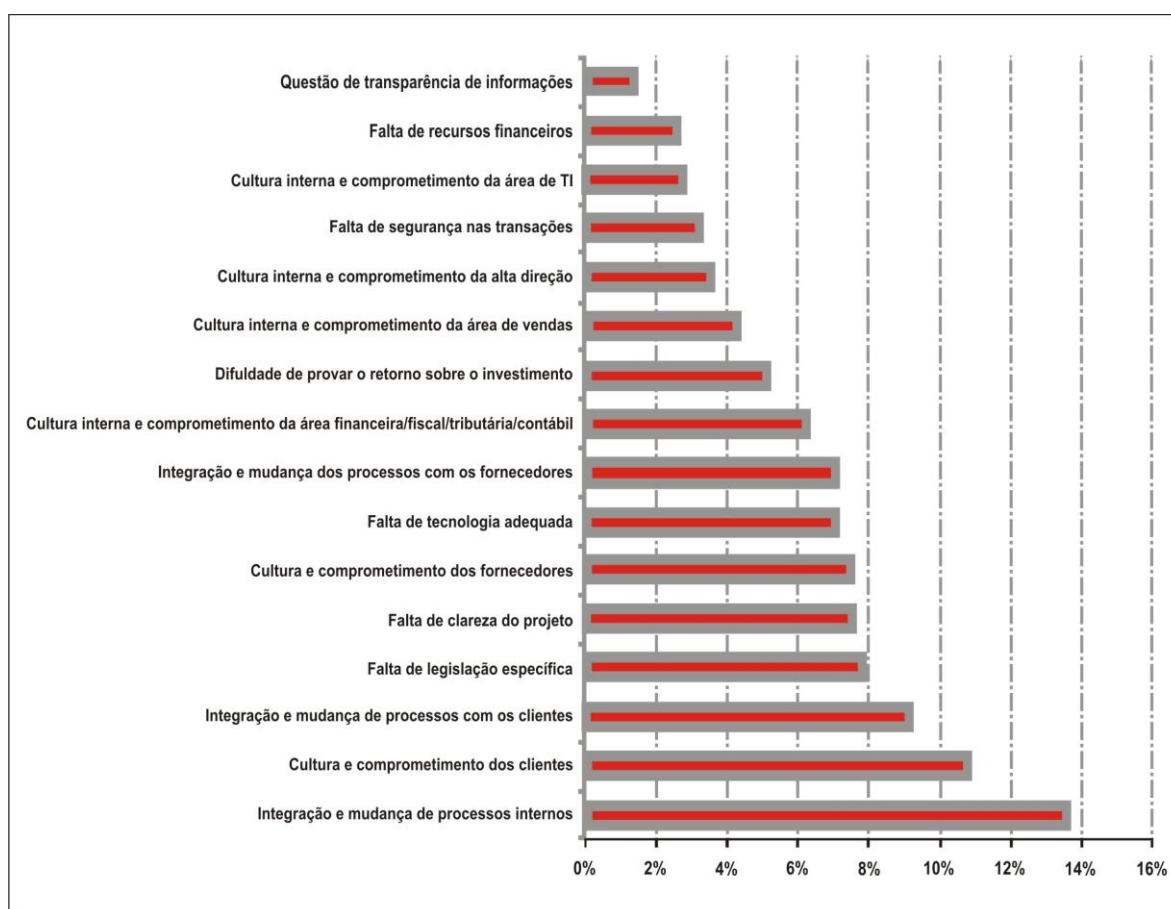


Figura 1 - As principais barreiras para a implantação da Nota Fiscal Eletrônica
Fonte: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE E-BUSINESS (2007)

4.1 A importância do Controle Interno para a emissão da nota Fiscal eletrônica

Evidencia-se a importância do controle interno na emissão da nota fiscal eletrônica tomando um exemplo básico do modelo operacional de boa parte das empresas brasileiras. Ao receber um pedido a empresa separa a mercadoria de acordo com a disponibilidade do seu estoque, então o pedido segue para o setor de faturamento onde após a verificação da situação financeira do cliente na empresa a nota fiscal é emitida e a mercadoria enviada ao seu destino. São comuns erros no preenchimento das notas fiscais nos campos dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOP, nos dados cadastrais do cliente, erros de alíquota, dentre outros. Segundo a IOB em 2007, 83% das empresas brasileiras cometeram algum equívoco fiscal.

Devido ao cruzamento de informações que será feito no ato de autorização das notas fiscais eletrônicas, erros de natureza involuntária por consequência de desconhecimento da legislação ou tentativas de sonegação serão identificados de maneira mais ágil, e a empresa estará sujeita as penalidades cabíveis de acordo com o ilícito praticado.

Então o novo sistema vem para mudar o modelo de gestão adotado por boa parte das empresas brasileiras, para se adequar às novas exigências o controle interno se apresenta como uma ferramenta de grande importância nesse processo de implantação, pois são os mecanismos de controle interno que vão possibilitar a empresa a completar seus ciclos operacionais, são exemplos desses mecanismos o controle sobre a situação cadastral dos clientes e fornecedores, controle sobre a situação cadastral dos produtos, sobre o setor de faturamento no preenchimento dos campos das notas fiscais, enfim, todo o processo deve ser rigorosamente avaliado e controlado para que a empresa consiga atuar no mercado.

Aos gestores recorre a missão de disponibilizar as ferramentas necessárias para o funcionamento operacional da empresa para disponha de eficientes mecanismos de controle, são imprescindíveis os investimentos em tecnologia física e de informação e estabelecer um programa continuado de capacitação profissional.

4.2 O Papel do profissional contábil na Implantação da Nota Fiscal Eletrônica

Os contabilistas passam por uma época de transformação no seu ofício. Antes envolvidos em papéis, formulários e livros de controle, agora, ao sentarem-se na mesa de trabalho, têm apenas uma ferramenta à frente, o computador. O meio digital veio para

revolucionar a arte dos contadores, trouxe consigo mais rapidez e menos burocracia, mas ainda o mesmo nível de responsabilidade ao lidar com as contas empresariais. Os impactos das mudanças que atingem o universo contábil já passaram por muitas transformações históricas, que deixaram para trás muitos guarda-livros com a entrada dos programas de informática nos escritórios de contabilidade, agora a implantação das novas rotinas fiscais o contador que está prestes a passar por muitas dificuldades em seu mercado é aquele que apenas registrava os fatos contábeis nos programas para atender o a burocracia governamental, o contabilista moderno para alcançar o sucesso deve realizar investimentos tecnológicos em seus imobilizados para acompanhar a modernidade de computadores e *softwares* e ao mesmo tempo investir no seu capital intelectual a fim de oferecer aos seus clientes serviços de análises, auditorias, assessorias e consultorias que se tornarão indispensáveis com a implantação de novas tecnologias.

Um exemplo dessa nova tecnologia aplicada à contabilidade é o SPED, que ao substituir o Livro Diário e o Livro Razão por arquivos digitais, mas não dispensa os trabalhos do contabilista que deverá assinar digitalmente os livros, o novo sistema tornou o processo de fiscalização mais prático e rápido. Junto com os benefícios, o SPED exigirá atualização profissional por parte do contabilista e uma habilidade cada vez maior ao lidar com o eletrônico. Além do SPED, inovações como as certidões digitais das empresas e a própria nota fiscal eletrônica, alvo desta pesquisa, já são realidade para muitos empresários brasileiros.

Aquele antigo profissional, fechado em seu próprio nicho de atuação, padece com a chegada do meio eletrônico no mundo dos números. Em seu lugar, entraram em cena os contadores modernos, com um *laptop* embaixo do braço e a capacidade de executar seus trabalhos com o auxílio de novas técnicas, fugindo dos números escritos a lápis sobre um pedaço de papel. O contador deixou de ajudar apenas com os registros contábeis para atender a burocracia fiscal, e passou a servir, também, como um consultor de boas práticas, de quem o cliente pode tirar conselhos e direções para as políticas financeiras de sua empresa. Claro, que essas novas atribuições devem ser devidamente remuneradas, afinal, é um trabalho extra feito pelo profissional, ainda pouco conhecido, mas perfeitamente dentro de sua capacidade de ação. Modificações que vêm para o bem devem ser aceitas e incorporadas ao dia-a-dia pelas pessoas que atuam nessas áreas, por conta de sua própria sobrevivência no mercado.

A dificuldade em aceitar as novas tecnologias é maior em áreas mais tradicionais como direito, economia e contabilidade, mas as novidades, inevitavelmente, terão obrigatoriedade de serem absorvidas pelos profissionais de todas as áreas que forem atingidas

pelas mudanças. Os profissionais devem avançar no mesmo sentido da modernidade, jamais deixando que esses avanços se transformem em entraves. Aceitar as novas exigências impostas pela legislação e do mercado, assim extraindo o que nele há de melhor é prioritário para o profissional contábil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o intuito de acompanhar as mudanças e evoluções da sociedade, o governo brasileiro substituiu o sistema de emissão de notas fiscais instituído ainda na década de 70 por uma moderna sistemática de emissão de documentos fiscais, a Nota Fiscal Eletrônica, tamanha mudança trouxe consigo grandes impactos e novos conceitos, fatos estes que motivaram esta pesquisa.

A Nota Fiscal Eletrônica não exige apenas a substituição do papel por um arquivo eletrônico, para a emissão da nova nota fiscal se faz necessário uma significativa mudança no modelo de gestão por parte do empresariado brasileiro, e o controle interno se transforma em uma ferramenta de grande valia neste processo, pois a partir do uso de rigorosos e eficientes mecanismos de controle interno a empresa será capaz de emitir os documentos fiscais de maneira ágil e segura. Para o Fisco o advento desta tecnologia se consolida como um grande avanço na fiscalização com a integração e o compartilhamento de informações fiscais em tempo real entre todas as esferas das Administrações Tributárias.

Portanto, aos usuários do sistema da nota fiscal eletrônica fica a incumbência de assimilar os impactos positivos da tecnologia em benefício próprio, as empresas transformando a redução de custos e as vantagens oriundas da nova sistemática em investimentos na expansão de seus negócios, o governo transformando o aumento da arrecadação e minimização da sonegação de impostos em soluções aos imensos problemas da sociedade, sem desconsiderar que para o grande êxito desta tecnologia o grande instrumento de gestão agora mais do que nunca é o Controle interno das empresas, pois todos os dados integrados que permitirão a geração da Nota fiscal eletrônica obrigatoriamente passam por este processo de controle exigindo um maior acompanhamento do profissional contábil bem como maior capacitação dos executores dos processos de controle dos cadastros, registros e dados gerados, considerando-se que sem o controle interno fica a entidade impossibilitada na geração e emissão dos “arquivos-dados” para a escrituração digital e a própria geração da nota fiscal eletrônica.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE E-BUSINESS. **Panorama do cenário de aplicação da Nota Fiscal Eletrônica no Brasil – Visão Empresarial**. Disponível em: <http://www.nfe.org.br/conteudo/PDF/Pesquisa_nfe.pdf>. Acesso em 17 de Maio de 2009.

ATTIE, Willian. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional Nº. 42**, de 19 de dezembro de 2003. Brasília, DF, 2003.

BRASIL. **Decreto-lei nº. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**.

BRASIL. **Decreto-lei nº. 6.022**, 22 de janeiro de 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/Decretos/2007/dec6022.htm>>. Acesso em: 19 de maio de 2009.

BRASIL. **Medida provisória nº. 2.200-2**, de 24 de agosto de 2001 (Jornal Oficial Diário). Brasília, DF, 27/08/2001.

BRASIL. **Protocolo ICMS 10/07**, de 18 de maio de 2007. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/CONFAZ/CONFAZ/Protocolos/ICMS/2007/PT010_07.htm>. Acesso em: 15 de maio de 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 820/97**, de 17 de dezembro de 1997. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_820.doc>. Acesso em: 10 de junho de 2009.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Ajuste SINIEF 07/2005**, de 30 de setembro de 2005. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/Ajustes/2005/AJ_007_05.htm>. Acesso em: 14 de maio de 2009.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother fiscal na era do conhecimento**. 2. ed. Belo Horizonte: *Ideas@Work* 2009.

ENCONTRO NACIONAL DOS ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS. 2., 2005. **Protocolo ENAT 03/2005**. Disponível em: <http://www.sefaz.al.gov.br/nfe/legislacao/protocolo_03_2005_II_ENAT_nfe.pdf>. Acesso em: 14 de Maio de 2009.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**, 9 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____; *et al.* **Direito Tributário para os cursos de Administração e Ciências Contábeis**, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FRANCO, Hilário. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas 2001.

GRUPO GERDAU. **Gerdau Adota Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em:
<<http://www.gerdau.com.br/media-center/noticias.aspx?language=pt-BR&Codigo=17dab955-e0c6-44ce-b675-a9aca10d86db>>. Acesso em: 17 de maio de 2009.

JORNAL DIÁRIO DA MANHÃ. **Impacto ambiental da economia de papel da Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em:
<http://www.dm.com.br/materias.show/t/impacto_ambiental_da_economia_de_papel_da_not_a_fiscal_eletronica>. Acesso em: 15 de julho de 2009.

OLIVEIRA, L. M; et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____; *et al.* **Curso Básico de Auditoria**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008

PORTAL DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA. **Manual Credenciamento como Emissor da Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em:
<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/docs/Credenciamento_Emissor_Nota_Fiscal_Eletronica_v_3.1.pdf>. Acesso 18 de agosto de 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **SPED**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br>> Acesso em: 12 de maio de 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Objetivos do SPED**. Disponível em:
<<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>>. Acesso em: 13 de maio de 2009.